

BGE 146 II 6

Bundesgericht (BGE), 2020-01-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_146_II_6

FR: ATF 146 II 6

IT: DTF 146 II 6

Regeste

Regeste Art. 16 Abs. 1, Art. 24 lit. a und d DBG; Art. 7 Abs. 1 und 4 lit. c und f StHG; Unterschied zwischen einer Steuerbefreiung von Schenkungen und einer solchen von Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln. Die Beträge, die eine natürliche Person von Dritten ohne Verbindung zu seiner Erwerbstätigkeit erhält, sind nach der allgemeinen Regel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG steuerbare Einkünfte. Diese sind steuerfrei, wenn sie unter einen Ausnahmetatbestand fallen (E. 4). Steuerbefreiungen unter dem Titel der Schenkung nach Art. 24 lit. a DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG, Rechtsstandpunkt des Steuerpflichtigen, oder unter dem Titel der Unterstützungen (Art. 24 lit. d DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG), Rechtsstandpunkt der rekurrierenden Behörde (E. 5). Unterschiede in der Besteuerung von Schenkungen und Unterstützungen (E. 6). Definition und Abgrenzung der Begriffe. Vermutung zugunsten der Unterstützung, wenn eine Leistung ohne Gegenleistung an einen Bedürftigen von einer juristischen Person kommt, mit welcher jenem geholfen werden soll (E. 7).

Regeste Art. 16 al. 1, art. 24 let. a et d LIFD; art. 7 al. 1 et 4 let. c et f LHID; distinction entre l'exonération des donations et celle des subsides provenant de fonds publics ou privés. Les montants que reçoit une personne physique de la part de tiers sans lien avec son activité lucrative constituent des revenus imposables à tout le moins au titre de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD/art. 7 al. 1 LHID. Ces revenus ne sont exonérés que s'ils tombent sous le coup d'une exception (consid. 4). Exonérations à titre de donations (art. 24 let. a LIFD; art. 7 al. 4 let. c LHID) sollicitées par le contribuable ou à titre de subsides (art. 24 let. d LIFD; art. 7 al. 4 let. f LHID) plaidées par l'autorité recourante (consid. 5). Différences d'imposition entre donations et subsides (consid. 6). Définition et délimitation des notions. Présomption en faveur de la qualification de subside lorsqu'une prestation allouée sans contrepartie à un bénéficiaire indigent dans le but de lui venir en aide provient d'une personne morale (consid. 7).

Regesto Art. 16 cpv. 1, art. 24 lett. a e d LIFD; art. 7 cpv. 1 e 4 lett. c e f LAID; distinzione tra l'esenzione di donazioni e quella di sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati. Gli importi che una persona fisica riceve da terzi e che non hanno alcun nesso con la sua attività lucrativa costituiscono dei redditi imponibili se non altro secondo la clausola generale dell'art. 16 cpv. 1 LIFD rispettivamente dell'art. 7 cpv. 1 LAID. Questi redditi sono esenti soltanto se ricadono tra le eccezioni (consid. 4). Esenzioni a titolo di donazioni (art. 24 lett. a LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. c LAID) come postulato dal contribuente oppure a titolo di sussidi d'assistenza (art. 24 lett. d LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. f LAID) come perorato dall'autorità ricorrente (consid. 5). Differenze nell'imposizione tra le donazioni e i sussidi di assistenza (consid. 6). Definizione e delimitazione di queste nozioni. Presunzione a favore della qualifica quale sussidio di assistenza quando una prestazione erogata senza controprestazione ad un indigente nell'intento di aiutarlo proviene da una persona giuridica

(consid. 7).

Erwägungen

E. 4.1

L'art. 16 LIFD (RS 642.11) exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net ("Reinvermögenszugangstheorie"). En application de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et de la liste exemplative des art. 17-23 LIFD, sont ainsi considérés comme revenus imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (ATF 143 II 402 consid. 5.1 p. 404). Parmi les revenus imposables figurent notamment les revenus de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; cf., pour la définition de l'activité lucrative indépendante, ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120; arrêt 2C_732/2016 du 5 septembre 2017 consid. 2.1.1). Constituent des revenus exonérés les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD) et les différents cas de figure énumérés exhaustivement à l'art. 24 LIFD (cf. ATF 143 II 402 consid. 5.1 p. 404; ATF 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 s.). Il s'agit d'exceptions qui, dans un système caractérisé par un impôt BGE 146 II 6 S. 10 général sur le revenu, doivent être interprétées restrictivement (ATF 143 II 402 consid. 5.3 p. 404 s.; ATF 142 II 197 consid. 5.6 p. 204; ATF 137 II 328 consid. 5.1 p. 334 s.). Parmi cette liste figurent en particulier les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial (art. 24 let. a LIFD) et les subsides provenant de fonds publics ou privés (art. 24 let. d LIFD).

E. 4.2

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 p. 449; ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158). Ainsi, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II p. 489).

E. 4.3

En l'occurrence, le contribuable 1 exerce une activité lucrative indépendante principalement en tant que dessinateur de bandes dessinées. L'imposition en matière d'IFD des revenus tirés de cette activité entre 2010 et 2012 n'est pas contestée. En revanche, il s'agit de savoir si les montants totaux d'environ 91'000 fr., 71'000 fr. et 85'000 fr., référencés en tant que "dons divers" dans la comptabilité du contribuable 1, sont imposables. Ces montants sont composés de multiples versements, dont beaucoup sont inférieurs à 100 fr. ou sont de quelques centaines de francs (cf. art. 105 al. 2 LTF). Les versements ont été pour certains ponctuels, pour d'autres réguliers (cf. art. 105 al. 2 LTF). Ils proviennent presque exclusivement de personnes physiques (cf. art. 105 al. 2 LTF). Entre 2010 et 2012, le

contribuable a toutefois notamment également reçu sept versements de la part d'églises. Sur le principe, les sommes reçues par le contribuable 1 constituent des revenus imposables à tout le moins au titre de la clause générale de l' art. 16 al. 1 LIFD dès lors qu'elles sont venues accroître son BGE 146 II 6 S. 11 patrimoine. Ces montants ne peuvent être exonérés que s'ils tombent sous le coup d'une exception.

E. 5.1

Dans son arrêt, le Tribunal administratif s'est demandé si les montants reçus par le contribuable 1 constituaient, comme le faisait valoir l'intéressé, des donations, exonérées en vertu de l' art. 24 let. a LIFD . Les précédents juges ont souligné qu'il fallait examiner individuellement chaque montant reçu par le contribuable 1, afin de déterminer si les conditions de la donation étaient remplies, et que la seule multiplication des dons ne suffisait pas à en faire un revenu imposable. Ils ont partant renvoyé la cause à l'autorité fiscale pour qu'elle procède à un examen séparé de chaque versement. En revanche, le Tribunal administratif n'a pas envisagé la qualification de subsides.

E. 5.2

L'autorité recourante fait valoir, pour la première fois devant le Tribunal fédéral, que les montants reçus par le contribuable 1 de la part de tiers constitueraient des subsides, imposables au titre de l'impôt sur le revenu dans la mesure où, conformément à l'interprétation donnée à l' art. 24 let . d LIFD par la jurisprudence, ils dépasseraient le minimum d'existence selon la législation sur les prestations complémentaires. Ce nouveau grief est sur le principe admissible (cf. consid. 2.3 non publié). L'autorité recourante conteste par ailleurs et en tout état l'approche suivie par le Tribunal administratif consistant à lui demander d'examiner séparément chaque versement reçu par le contribuable 1, ainsi que la qualification de donation.

E. 6

Avant d'examiner quelle qualification doit être envisagée en l'espèce pour les montants reçus par le contribuable 1, il convient de souligner l'enjeu de la distinction.

E. 6.1

Les donations sont exonérées de l'impôt direct sur le revenu (pour l'impôt fédéral direct, art. 24 let. a LIFD , pour l'impôt cantonal et communal, art. 7 al. 4 let . c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]), afin d'éviter une double imposition avec l'impôt sur les donations, que pratiquement tous les cantons prélèvent et qui est de leur compétence exclusive (cf. Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 1 ss, 96; cf. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2 e éd. 2019, n° 6 ad art. 24 LIFD , qui souligne également les motifs d'harmonisation verticale s'agissant de l'IFD; XAVIER BGE 146 II 6 S. 12 OBERSON, Droit fiscal suisse, 4 e éd. 2012, n. 246 p. 163 et p. 459 ss; cf. aussi arrêt 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 4.3, in RDAF 2008 II p. 240). Dans le canton de Berne, les donations sont imposables en vertu de la loi bernoise du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations (LISD; RSB 662.1; pour les conditions de l'imposition cantonale, cf. consid. 11 non publié).

E. 6.2

L' art. 24 let . d LIFD prévoit que sont exonérés les subsides provenant de fonds publics ou privés. Cette disposition vise avant tout à exonérer de l'impôt l'aide aux personnes

défavorisées ou nécessiteuses, les subsides y relatifs provenant en général de fondations, d'associations caritatives ou d'autres entités poursuivant des buts désintéressés de pure utilité publique (ATF 137 II 328 consid. 4.1 p. 330 s.). L'exonération a ainsi pour fondement des motifs socio-politiques tendant à ce que les prestations qui sont versées dans le but d'écarter une situation d'indigence ou de besoin parviennent dans leur intégralité à leur destinataire (cf. ATF 137 II 328 consid. 4.1 p. 330 s.; OBERSON, op. cit., n. 250 p. 164). Selon la jurisprudence, seront en principe exonérés de l'IFD, en vertu de l' art. 24 let . d LIFD, tous les subsides provenant de fonds privés qui, additionnés entre eux et aux autres revenus perçus par le contribuable, ne dépassent pas le revenu déterminant fixé par la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (loi sur les prestations complémentaires, LPC; RS 831.30; art. 9 ss LPC), y compris les prestations cantonales allant au-delà de celles prévues par la LPC (cf. art. 2 al. 2 LPC). En revanche, tout subside d'assistance qui serait supérieur au plafond fixé pour le calcul du minimum d'existence selon la LPC est en principe imposable à hauteur de la part dépassant ledit montant, laquelle n'entre pas dans la clause d'exonération de l' art. 24 let . d LIFD (ATF 137 II 328 consid. 5.3 p. 336).

E. 7

Compte tenu de la différence d'imposition selon que l'on retient une donation ou un subside, il convient d'examiner si c'est à tort que le Tribunal administratif n'a pas envisagé en l'espèce la qualification de subside et a considéré uniquement la donation.

E. 7.1

En droit civil, la donation est, selon les termes de la loi, la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre, sans contre-prestation correspondante (art. 239 al. 1 CO). La notion fiscale de donation ne se recoupe pas forcément entièrement avec celle du droit civil; elle peut en effet BGE 146 II 6 S. 13 comporter des particularités en raison du but de la loi ou pour des motifs pratiques (ATF 118 Ia 497 consid. 2b/aa p. 500). Les critères de l'acte d'attribution entre vifs (Vermögenszuwendung), de la gratuité (Unentgeltlichkeit) et de l' animus donandi (Zuwendungswillen) sont toutefois communs (ATF 118 Ia 497 consid. 2b/aa p. 500; arrêt 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.1 et les arrêts cités). L'acte d'attribution ne consiste pas nécessairement en une prestation unique; certaines prestations périodiques peuvent être des donations (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, in Handkommentar zum DBG, 3 e éd. 2016, n° 18 ad art. 24 LIFD ; cf. ATF 100 Ib 287 consid. 4 p. 289 ss [rente]). Le critère, objectif, de la gratuité de l'attribution est réalisé lorsque le donataire ne fournit pas pour le don de contre-prestation en faveur du donateur. Le critère, subjectif, de l' animus donandi signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire (ATF 118 Ia 497 consid. 2b/aa p. 500; arrêts 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.1; 2C_597/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1.2; 2P.296/2005 du 29 août 2006 consid. 3.2.2, in RDAF 2006 II p. 501; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.3, in RDAF 2008 II p. 240). Il n'y a notamment pas de volonté de donner lorsqu'est attendue une contre-prestation (cf. arrêt 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.1) ou lorsque la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique (arrêts 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2; 2P.296/2005 du 29 août 2006 consid. 3.2.2; 2A.668/2004 du 22 avril 2005, consid. 3.4.3; cf. ANDREA OPEL, Stiftungen schenken nicht, ASA 88 p. 171 ss). Ainsi, la jurisprudence retient que les fondations n'effectuent en principe pas de donation, dans la

mesure où elles ne font qu'agir en exécution d'une obligation juridique qui leur incombe (cf. arrêt 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.4.3; cf. OPEL, op. cit.). Il est aussi admis que les sociétés de capitaux ne font en principe pas de donation, car elles allouent des montants pour des motifs économiques (cf. arrêts 2C_655/2018 du 22 août 2018 consid. 4.3; 2A_303/1994 du 23 décembre 1996 consid. 3d; cf. aussi sur ce point, PIERRE-MARIE GLAUSER, *Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs*, 1^{re} partie, IFF Forum für Steuerrecht 2005, p. 251 ss, 256).

E. 7.2

Constitue un subside au sens de l' art. 24 let . d LIFD la prestation provenant de fonds publics ou privés et versée à titre gratuit à BGE 146 II 6 S. 14 une personne se trouvant dans une situation de gêne (personne nécessiteuse) dans le but de lui venir en aide (cf. arrêt 2C_715/2007 du 28 avril 2008 consid. 2.1, in RDAF 2008 II p. 364; OBERSON, op. cit., n. 250 p. 164). Selon la jurisprudence, il faut, pour que l'exonération soit accordée, que le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (critère du besoin), que l'entité de droit public ou privé qui verse la prestation le fasse dans le but de venir en aide (critère de l'assistance) et, enfin, que le versement ait un caractère désintéressé et non onéreux, soit l'absence de contre-prestation ou de contrepartie exigée de la part du bénéficiaire (ATF 137 II 328 consid. 4.3 p. 332; sur le critère de la gratuité s'agissant de bourses d'études ou de prix, cf. arrêts 2C_74/2014 du 26 mai 2014 consid. 3.1 et 2C_715/2007 du 28 avril 2008; s'agissant de montants alloués par l'Hospice général, cf. arrêt 2C_903/2012 du 12 février 2013).

E. 7.3

Il résulte des définitions sus-exposées que les notions de donation et de subside peuvent se recouper, car elles ont pour caractéristique commune d'être des prestations accordées sans contrepartie. Lorsque la prestation est octroyée dans le but de venir en aide et que la personne qui la reçoit, sans fournir de contre-prestation, est indigente, tant la notion de subside que celle de donation peuvent, sur le principe, entrer en considération, dès lors que les critères de l'assistance et de la gêne, nécessaires pour qualifier une prestation de subside, n'excluent pas la qualification de donation. Cela étant, il apparaît que le subside provient, en règle générale, d'une institution, soit d'une personne morale, qui a pour but de venir en aide aux personnes indigentes (fondation, association caritative) (cf. LOCHER, op. cit., n os 37 et 39 à 41 ad art. 24 LIFD ; YVES NOËL, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2^e e éd. 2017, n° 28 ad art. 24 LIFD). Parallèlement, les institutions ne procèdent en général pas à des donations, car elles n'agissent pas librement (cf. supra consid. 7.1). Ainsi, pour reprendre les termes d'un auteur, l'exonération des subsides apparaît comme le "pendant institutionnel" à celle de la donation (cf. NOËL, op. cit., n° 27 ad art. 24 LIFD). Il en découle que lorsqu'une institution octroie sans contrepartie une somme d'argent à une personne dans le but de lui venir en aide et qu'est sollicitée l'exonération de ce montant au titre de l' art. 24 LIFD , il convient de présumer l'existence d'un subside. Il n'est toutefois pas exclu par la loi qu'un subside, au sens de l' art. 24 let . d LIFD, puisse être accordé par une personne physique (cf. BGE 146 II 6 S. 15 HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch* [éd.], 3^e éd. 2017, n° 18 ad art. 24 LIFD), mais le cas de figure est d'emblée plus exceptionnel. Il n'y a donc pas lieu de retenir une présomption en faveur du subside plutôt que de la donation s'agissant de montants provenant de personnes physiques.

E. 7.4

En l'espèce, il résulte de l'arrêt entrepris que le contribuable a reçu de nombreux versements entre 2010 et 2012. La plupart proviennent de particuliers, mais, d'après les faits retenus dans l'arrêt entrepris, sept de ces versements ont été effectués par des églises.

E. 7.4.1

Conformément à ce qui vient d'être exposé, la qualification de subside devait à tout le moins être envisagée pour les montants provenant d'institutions. C'est partant à juste titre que l'autorité recourante reproche au Tribunal administratif de ne pas avoir considéré la notion de subside dans son analyse. On ne saurait pour autant qualifier ces montants de subsides sans autre examen. Le Tribunal administratif a en effet relevé qu'il pouvait être suspecté que les montants provenant d'églises avaient été octroyés en lien avec une contre-prestation du contribuable 1, ce qui exclurait toute exonération à titre de subside - ou de donation d'ailleurs -. Les précédents juges n'ont toutefois pas tranché la question, mais ont donné pour instruction à l'Intendance des impôts de vérifier si ces versements avaient été effectués à titre gratuit. De plus, la notion de subside ne peut être retenue que s'il est constaté une situation de gêne. Or, l'arrêt entrepris ne contient pas d'éléments sur ce point et les intimés contestent dans leur réponse la réalisation de cette condition. En d'autres termes, il manque dans l'arrêt querellé les faits pertinents pour que la Cour de céans puisse se prononcer. Il convient partant de confirmer l'arrêt entrepris en tant qu'il renvoie, pour les montants provenant d'églises, la cause à l'Intendance des impôts, tout en précisant que celle-ci devra considérer la notion de subside dans son examen.

E. 7.4.2

S'agissant des versements provenant de particuliers, on ne peut en revanche reprocher au Tribunal administratif de n'avoir envisagé que la donation. En effet, il convient de rappeler que les montants litigieux avaient été initialement ajoutés au revenu des contribuables par l'Intendance des impôts. Ce sont les contribuables qui ont contesté la prise en compte de ces versements dans le revenu imposable du contribuable 1 et ont dans ce contexte invoqué l'exonération à titre BGE 146 II 6 S. 16 de donation. Ils ne se sont par contre pas prévalus de l'exception du subside, qui n'avait pas à être d'emblée envisagée concernant des versements venant de personnes physiques (cf. supra consid. 7.3).

E. 7.5

En définitive, le grief de l'autorité recourante est admis dans le sens que la notion de subside aurait dû être envisagée par le Tribunal administratif s'agissant des montants provenant d'églises. Il appartiendra à l'Intendance des impôts de vérifier si les critères de la gratuité, de la gêne et du but d'assistance sont réalisés s'agissant de ces montants. Le grief est rejeté pour le surplus. La conclusion tendant à ce que la qualification de subside soit retenue par le Tribunal fédéral est rejetée.